Raad van State

....

No.W06.15.0275/III 's-Gravenhage, 7 september 2015

Bij Kabinetsmissive van 31 augustus 2015, no.2015001433, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2016), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2016, samen met de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2016 (OFM 2016), Wet tegemoetkomingen loondomein, Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds en Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015. Het onderhavige voorstel Belastingplan 2016 bevat vooral maatregelen die betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht op onderdelen een dragende motivering of aanpassing van het voorstel aangewezen.

De Afdeling merkt op dat het fiscale pakket voor het jaar 2016 niet kan worden gezien als een brede en structurele belastingherziening die recht doet aan de knelpunten in het belastingstelsel, maar dat sprake is van een regulier belastingplanpakket waarin, net als in eerdere jaren, vereenvoudiging een belangrijke doelstelling vormt. Als er al van uitgegaan zou mogen worden dat er € 5 miljard beschikbaar is, merkt de Afdeling op dat deze niet als “smeerolie” wordt gebruikt voor een fundamentele belastingherziening. Zoals ook de regering heeft opgemerkt, hetgeen de Afdeling onderschrijft, is daarmee sprake van een gemiste kans, temeer nu zo’n kans zich in de huidige onzekere economische situatie, mogelijk niet snel weer zal voordoen.

Voorts merkt de Afdeling op dat de samenstelling van het pakket aanpassing behoeft. Zo is zij van oordeel dat het niet juist is dat een majeure wijziging van het fiscale procesrecht als het invoeren van een prejudiciële procedure (in belastingzaken) bij de Hoge Raad, is opgenomen in voorliggend pakket.

Bij de herziening van box 3 (een wijziging van het huidige 4% forfaitair rendement) vraagt de Afdeling om een nadere motivering van het voorgestelde gedifferentieerde rendementspercentage, om zichtbaar te maken welke alternatieven binnen het bestaande forfaitaire systeem in de beschouwing zijn betrokken en om te motiveren waarom deze alternatieven zijn afgewezen. Zij wijst er voorts op dat de voorgestelde opeenstapeling van ficties niet bijdraagt aan complexiteitsreductie maar juist complicerend werkt, en bovendien, in het bijzonder bij voorzichtige beleggers, nadeliger kan uitpakken dan het huidige forfait.

Ook adviseert de Afdeling de terugwerkende kracht te schrappen van het nieuwe regime in geval van emigratie van aanmerkelijkbelanghouders.

Tot slot mist de Afdeling een dragende motivering voor de nieuwe schenkingsvrijstelling en voor de herintroductie van de vrijstelling van de kolenbelasting

AAN DE KONING

voor opwekking van elektriciteit. Bij deze laatste maatregel vraagt zij daarnaast aandacht voor de Europeesrechtelijke aspecten.

1. Brede herziening van het belastingstelsel

De Afdeling maakt enkele opmerkingen over de inhoud van voorliggend belastingplanpakket 2016 in relatie tot de gewenste brede herziening van het belastingstelsel.

Voorliggend belastingplanpakket 2016 is vooral gericht op maatregelen met betrekking tot belastingtarieven/-kortingen voor alle inkomstenbelastingplichtigen (zowel actieven als – deels – inactieven) en met betrekking tot loonkostenvoordelen voor werkgevers; de maatregelen strekken mede tot een verlaging van de lasten op arbeid, ook aan de onderkant van de arbeidsmarkt (vijfmiljardpakket). Van een brede belastingherziening die recht doet aan de knelpunten in het belastingstelsel kan echter naar het oordeel van de Afdeling niet worden gesproken. Er is veeleer sprake van een regulier belastingplanpakket dat vergelijkbaar is met dat van de afgelopen jaren, waarin vereenvoudiging ook een belangrijke doelstelling vormde.[1]

De Afdeling merkt op dat er een brede consensus bestaat dat ons huidige belastingstelsel structurele aanpassingen behoeft. Met de voorgenomen verlaging van de lasten is een bedrag van zo'n € 5 miljard gemoeid. Eerder heeft de Staatssecretaris van Financiën naar voren gebracht dat een brede belastingherziening zonder gelijktijdige compensatie voor ongewenste inkomensgevolgen ("smeerolie") niet goed denkbaar is, dat de inschatting was dat met een dergelijke lastenverlichting zo'n € 3 tot € 5 miljard gemoeid zou zijn, en dat, zodra deze middelen in de komende jaren beschikbaar zouden komen, het kabinet deze middelen als "smeerolie" voor deze hervorming wilde inzetten.[2] De regering merkte daarbij het volgende op: "een stelselherziening zonder lastenverlichting is niet haalbaar, maar een lastenverlichting zonder een bijbehorende stelselherziening is een gemiste kans".
Als er al van uit zou mogen worden gegaan dat er € 5 miljard beschikbaar is, concludeert de Afdeling dat met de voorliggende voorstellen voor lastenverlichting sprake is van een gemiste kans, te meer nu zo'n kans zich in de huidige onzekere economische situatie, mogelijk niet snel weer zal voordoen.

De Afdeling merkt in dit verband ook nog op dat niet alleen met "smeerolie" onevenredige of onevenwichtige inkomenseffecten van een belastingherziening kunnen worden beperkt, maar dat dat ook kan door een evenwichtige samenstelling van het pakket aan maatregelen dat in een belastingherziening wordt opgenomen. Nu, vooruitlopend op een belastingherziening, in voorliggend belastingplan maatregelen zijn opgenomen die een dergelijke functie in zo'n totaalpakket zouden kunnen vervullen (zoals de voorgestelde herziening van box 3), verkleint deze geïsoleerde benadering de toekomstige mogelijkheden om tot zo'n totaalpakket te komen.

---

[1] Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, blz. 3, derde tekstblok (Belastingplan 2014) en Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, blz. 3, onder "*Vereenvoudiging*" (Belastingplan 2015).

[2] Kamerstukken II 2014/15, 32 140, nr. 5, blz. 3.

De Afdeling verwijst voor een meer uitgebreide beschouwing over de urgentie tot herziening van het belastingstelsel naar haar advies over de ontwerp-Miljoenennota 2016.[3]

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan.

2. Samenstelling belastingplanpakket 2016

De Afdeling maakt enkele opmerkingen over de samenstelling van het belastingplanpakket voor het jaar 2016.

a. Wetsvoorstel Belastingplan 2016

Zoals de Afdeling meermalen heeft opgemerkt, dienen in een belastingplan alleen maatregelen te worden opgenomen waarmee een wezenlijk budgettair belang is gemoeid, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting. Naast het belastingplan kunnen in afzonderlijke wetsvoorstellen de maatregelen worden opgenomen die niet direct betrekking hebben op het budgettaire beeld van het komende jaar, maar waarvan de inwerkingtreding per begin van het volgend kalenderjaar nodig of gewenst is.

De Afdeling merkt op dat in het Belastingplan 2016 deze splitsing niet volledig is gemaakt. Zo is met de herziening van box 3 geen budgettair belang gemoeid. Ook bij de maatregelen met betrekking tot partners is van een budgettair belang niet[4] of nauwelijks[5] sprake. Dat geldt ook voor de maatregelen inzake de heffing van motorrijtuigenbelasting en provinciale opcenten voor niet-ingezetenen en voor het eenmalige uitstel van de wijziging van de tarieven in de algemene bestedingsbelasting (ABB) op de bovenwindse eilanden.[6]
De Afdeling is van oordeel dat dergelijke maatregelen – maatregelen in de orde van grootte van maximaal € 10 miljoen – waarbij het budgettaire effect geen hoofddoelstelling is, thuishoren in een wetsvoorstel “overige fiscale maatregelen”. Dat is ook in lijn met de toelichting op het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016 (OFM 2016) zelf, die immers vermeldt dat het in dat voostel gaat om maatregelen met “geen of nauwelijks gevolgen voor het budgettaire beeld voor 2016”.[7]

De Afdeling adviseert genoemde maatregelen op te nemen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016.

b. Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016

Volgens de toelichting op het Belastingplan 2016 zijn in het wetsvoorstel OFM 2016 maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud, alsmede

---

[3] Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State over de ontwerp-Miljoenennota 2016, W06.15.0274/III/B.
[4] Het gaat daarbij om de maatregelen inzake de uitzondering op het partnerbegrip bij stiefkinderen, om die inzake de kapitaalverzekering eigen woning en die inzake de fiscale behandeling van alimentatieverplichtingen bij ex-partners.
[5] Het gaat daarbij om de maatregel inzake de uitzondering op het partnerbegrip bij opvanghuizen (gevolgen uitgaven € 6 miljoen).
[6] De gevolgen voor de uitgaven bedragen structureel € 1 miljoen respectievelijk eenmalig € 1 miljoen.
[7] Memorie van toelichting, paragraaf 1, eerste tekstblok, laatste volzin.

maatregelen die meer technisch van aard zijn, uitvoeringstechnisch met elkaar samenhangen en geen budgettaire gevolgen hebben.[8]

Met betrekking tot het wetsvoorstel OFM 2016 is de Afdeling van oordeel dat het voorstel om in belastingzaken een prejudiciële procedure bij de Hoge Raad in te voeren, alsmede het voorstel betreffende de implementatie van country-by-country-reporting, niet aan deze criteria voldoen.
Van noodzakelijk onderhoud of van maatregelen die meer technisch van aard zijn is geen sprake. Ook is het niet duidelijk waarom het wenselijk is dat deze maatregelen op 1 januari 2016 ingaan. Dat geldt zeer zeker voor het in belastingzaken invoeren van een prejudiciële procedure bij de Hoge Raad die, zoals in de Uitvoeringstoets Overige fiscale maatregelen 2016 ook wordt vermeld[9], op ieder moment kan worden ingevoerd. Het komt de Afdeling onwenselijk voor om zo’n majeure wijziging van het fiscale procesrecht op te nemen in een wetsvoorstel dat wijzigingen bevat waarvan het wenselijk is dat deze op 1 januari 2016 ingaan. Dat legt een niet gewenste druk op de parlementaire besluitvorming, hetgeen te meer klemt omdat het niet duidelijk is waarom het nu opeens urgent is om dit voorstel per 1 januari 2016 in werking te laten treden.

De Afdeling adviseert bedoelde voorstellen niet in het wetsvoorstel OFM 2016 op te nemen maar in aparte wetsvoorstellen die los staan van het belastingplanpakket 2016. Dat past ook in het streven naar een betere spreiding van fiscale wetsvoorstellen over het jaar (zie nader onder c hierna).

c. Voorstellen Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 en Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds
Het belastingplanpakket 2016 bestaat uit vijf wetsvoorstellen. Hiermee ligt het zwaartepunt van de fiscale besluitvorming over wetgeving opnieuw in de laatste maanden van het jaar. Zoals de Afdeling in haar advies over het Belastingplan 2012 heeft opgemerkt, meent de Afdeling dat dit patroon moet worden doorbroken en dat moet worden gestreefd naar een betere spreiding van de fiscale wetsvoorstellen over het jaar.[10] Dat geeft meer tijd voor bezonnen beoordeling en is niet in het belang van de kwaliteit van de advisering en de parlementaire behandeling.

Het is de Afdeling in dit verband niet duidelijk waarom het voorstel van Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 pas nu (als onderdeel van het belastingplanpakket 2016) in procedure wordt gebracht. Bij dit voorstel gaat het om de implementatie van twee richtlijnen waarvan de eerste dateert van 8 juli 2014[11] en die in essentie losstaat van de problematiek van de tweede te implementeren richtlijn. Deze laatste dateert weliswaar van 27 januari 2015[12], met als uiterste implementatiedatum

---

[8] Memorie van toelichting, paragraaf 1, eerste tekstblok.
[9] Uitvoeringstoets Overige fiscale maatregelen 2016, Prejudiciële vragen in het belastingprocesrecht, onder “Invoeringsmoment”.
[10] Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 4, blz. 2.
[11] Richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2014, L 219).
[12] Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21).

31 december 2015, maar de omvang ervan is niet van dien aard, zo komt het de Afdeling voor, dat het implementatiewetsvoorstel niet eerder in procedure had kunnen worden gebracht.

Ook met betrekking tot het voorstel van Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds is het de Afdeling niet duidelijk waarom het voorstel pas nu (als onderdeel van het belastingplanpakket 2016) in procedure is gebracht. De beantwoording van Kamervragen in welk antwoord een onderzoek van de landsadvocaat is aangekondigd, dateert van 11 juli 2014.[13] Niet duidelijk is welke de datum van het advies van de landsadvocaat is, maar de keuze om Artikel 2-Fonds-uitkeringen vrij te stellen is pas naar buiten gebracht op 4 juni 2015[14], terwijl het wetsvoorstel zelf vermeldt dat bij die keuze urgentie een grote rol speelt.

Tot slot merkt de Afdeling op dat in het Belastingplan 2015 de stap leek te worden gezet om maatregelen die wel op enig moment getroffen dienen te worden maar die niet noodzakelijkerwijs op 1 januari van enig jaar in werking hoeven te treden, zouden worden opgenomen in een wetsvoorstel dat bij de Tweede Kamer zou worden ingediend in het voorjaar.[15] Voorliggend belastingplanpakket getuigt niet van enige poging in die richting.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en in de toekomst de indiening van fiscale wetsvoorstellen meer over het jaar te spreiden.

---

[13] Aanhangsel Handelingen II 2013/14, nr. 2513, blz.1.
[14] Kamerstukken II 2014/15, 20 454, nr. 111.
[15] Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 4, blz. 4, onder punt 2, tweede tekstblok.

3. Herziening box 3

a. Inleiding

De vermogensrendementsheffing is ingevoerd bij de Wet IB 2001 als antwoord op het op niet adequate wijze kunnen belasten van de inkomsten uit vermogen onder de Wet IB 1964. De vermogensrendementsheffing is van toepassing op alle vermogensbestanddelen (het saldo van bezittingen minus schulden). Toegespitst op de bezittingen, belast de vermogensrendementsheffing niet het daadwerkelijk met de bezittingen behaalde rendement doch stelt zij dit rendement forfaitair vast op 4% van de werkelijke waarde van de bezittingen. Het aldus bepaalde forfaitaire rendement wordt belast tegen een vast proportioneel tarief van 30%.

De maatschappelijke weerstand tegen de bestaande vermogensrendementsheffing is de afgelopen jaren aanzienlijk toegenomen, vooral als gevolg van de gedaalde spaarrente. Met het onderhavige voorstel wordt beoogd de forfaitaire benadering beter te laten aansluiten bij de in het desbetreffende kalenderjaar gemiddeld werkelijk behaalde rendementen. Het tarief van 30% blijft ongewijzigd.
De wijziging houdt in dat het forfaitaire rendement voortaan wordt gebaseerd op een gemiddelde vermogensmix gecombineerd met een in de markt gerealiseerd gemiddeld rendement per vermogenstitel in die vermogensmix. Dit komt feitelijk neer op een progressieve rendementsheffing.

b. Gedifferentieerd forfaitair rendementspercentage

Bij de totstandkoming van de Wet IB 2001 is een forfaitair rendement van 4% ingevoerd. De veronderstelling destijds was dat een risicovrij reëel rendement van 4% relatief eenvoudig te halen zou zijn. Er is uitdrukkelijk gekozen voor één ongedifferentieerd forfaitair tarief van 4% voor alle vormen van vermogen.[16] Daar lagen verschillende overwegingen aan ten grondslag. Zo werd overwogen dat bij een ongedifferentieerd forfaitair rendementspercentage potentieel hogere rendementen die samenhangen met het nemen van extra risico niet in de heffing worden betrokken waardoor een zuivere economische afweging kan worden gemaakt tussen rendement en risico die niet wordt beïnvloed door fiscale overwegingen. Dit zou, zo werd destijds betoogd, de efficiency van de kapitaalmarkt ten goede komen.[17] Ook eenvoud en uitvoerbaarheid hebben een rol gespeeld. Tevens is meegewogen dat de vergoeding voor eigen vermogen niet aftrekbaar is voor de vennootschapsbelasting en de vergoeding voor vreemd vermogen wel. De niet-aftrekbaarheid van de vergoeding voor eigen vermogen van de vennootschapsbelasting zou pleiten voor een lagere forfaitaire rendementsheffing over beleggingen die als eigen vermogen kwalificeren. Anderzijds is het rendement op beleggingen in eigen vermogen in het algemeen hoger dan het rendement op vreemd vermogen. Dit zou juist pleiten voor een hogere rendementsheffing. Mede gelet op deze tegengestelde effecten is uiteindelijk gekozen voor een ongedifferentieerd rendementspercentage.[18]

In het onderhavige voorstel wordt een andere beleidsafweging gemaakt. Er wordt een gedifferentieerd rendementspercentage voorgesteld waardoor de hogere rendementen die samenhangen met het nemen van extra risico thans wel in de heffing worden

---

[16] Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 3, blz. 38, en nr. 7, blz. 266 en 267.
[17] Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 7, blz. 234.
[18] Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 7, blz. 267.

betrokken. In de toelichting wordt niet gemotiveerd wat hiervoor de doorslaggevende argumenten zijn. Dit geldt ook voor de andere hiervoor genoemde overwegingen, zoals eenvoud en uitvoerbaarheid en de tegengestelde effecten bij het rendement op beleggingen in eigen vermogen. In dit verband wijst de Afdeling ook op de conclusie van de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen (hierna: Commissie Van Dijkhuizen) die van oordeel is dat de forfaitaire benadering van box 3 zonder onderscheid naar type vermogen vanuit een oogpunt van eenvoud gehandhaafd kan blijven.[19]

c. Opeenstapeling ficties

Met de voorgestelde wijziging wordt het forfaitaire rendement vastgesteld op basis van drie ficties. De gemiddelde vermogensmix wordt fictief vastgesteld en ook het daarbij behorende rendement wordt forfaitair bepaald, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen twee rendementsklassen met elk een eigen forfaitair rendement.

De Afdeling merkt op dat een opeenstapeling van ficties als belangrijk nadeel heeft dat de kans groter wordt dat het forfaitair bepaalde rendement nog verder dan onder de thans bestaande vermogensrendementsheffing afwijkt van de werkelijk behaalde rendementen. Het evenwicht tussen de winst aan doelmatigheid tegenover het verlies aan rechtvaardigheid kan hierdoor leiden tot onbalans. De Afdeling wijst er op dat dit zich onder het voorgestelde systeem zou kunnen voordoen bij particuliere beleggers die om hen moverende redenen grotendeels spaarrekeningen aanhouden en daarmee afwijken van de bij fictie vastgestelde vermogensmix. Bij de huidige rentestand confronteert het voorstel hen met zeer hoge tarieven die boven de 100% kunnen uitstijgen. Meer concreet noemt de Afdeling als voorbeeld een situatie waarin grotere vermogens (al dan niet tijdelijk) grotendeels bestaan uit spaargelden op een bankrekening, in welk geval het forfaitaire rendement in het voorstel aanmerkelijk hoger – 4,7% of zelfs 5,5% – kan uitpakken dan de thans geldende 4%.

Een dergelijke situatie is zeer wel denkbaar. Zo wijst de Afdeling er op dat financiële instellingen, indachtig hun zorgplicht, beleggers die beleggen met als doel hun pensioen aan te vullen, zullen adviseren niet teveel risico's te aanvaarden. Het is dan ook maar zeer de vraag of de beleggingsportefeuilles van dit soort beleggers overeenkomstig de fictief vastgelegde beleggingsmix zijn samengesteld en of zij voldoende risicovol kunnen of willen beleggen om het forfaitair vastgestelde rendement van bijvoorbeeld 5,5% te realiseren.
De Afdeling wijst in dit verband ook op de spanning met hetgeen de regering bij de totstandkoming van de Wet verlaging maximumopbouw- en premiepercentages pensioen en maximering pensioengevend inkomen heeft opgemerkt, namelijk dat vanaf een inkomen van 3x modaal moet worden aangenomen dat mensen zelf in staat zijn om desgewenst via vrije (box 3) besparingen in een aanvulling op het inkomen na pensionering te voorzien.[20] Dit betekent meer eigen verantwoordelijkheid voor het pensioen en het is niet ondenkbeeldig dat die verantwoordelijkheid in de toekomst zal toenemen. De voorgestelde rendementsheffing houdt hier volgens de Afdeling onvoldoende rekening mee, omdat het nadelig is voor bedoelde voorzichtige belegger.

---

[19] Naar een activerender belastingstelsel, Eindrapport Commissie inkomstenbelasting en toeslagen, juni 2013, blz. 61.
[20] Kamerstukken II 2012/13, 33 610, nr. 3, blz. 4.

d. Afweging alternatieven

De Afdeling mist in de toelichting een afweging van andere alternatieven binnen het bestaande systeem. Het progressief maken van de rendementsheffing, hetgeen kennelijk de bedoeling van het onderhavige voorstel is, kan ook worden bereikt door het forfaitaire percentage van 4% te handhaven en uitsluitend het bedrag van het heffingsvrije vermogen flink te verhogen.

Ook wijst de Afdeling op het voorstel van de Commissie Van Dijkhuizen. De Commissie heeft erop gewezen dat sinds de kredietcrisis het forfaitaire rendement van 4% niet “een rendement [is] dat over een wat langere periode bezien, zonder risico kan worden behaald”. De Commissie stelt om die reden voor het forfaitaire rendement te verlagen naar het vijfjaar voortschrijdende gemiddelde van de gemiddelde rentevergoeding op spaarrekeningen.[21]

e. Vereenvoudiging

Het kabinet streeft er naar om de belastingwetgeving te vereenvoudigen. De voorgestelde rendementsheffing doet volgens de Afdeling afbreuk aan dit streven. Dit komt ook naar voren in de Uitvoeringstoets Belastingplan 2016, die stelt dat de herziening van box 3 “niet bijdraagt aan complexiteitsreductie maar complicerend is”.[22] De berekening van de verschuldigde vermogensrendementsheffing is immers aanzienlijk gecompliceerder geworden, ook al verandert er voor de belastingplichtigen praktisch gesproken niet veel (zij moeten net als onder het huidige systeem hun box 3-vermogen per 1 januari van het belastingjaar opgeven). Het van toepassing zijnde forfaitaire percentage is vanwege de toepassing van de vrijstelling niet meer in één oogopslag te zien maar is pas duidelijk na toepassing van een rekenmodule. Ook moeten belastingplichtigen, anders dan onder het huidige systeem, een keuze maken hoe zij het gezamenlijke box 3-vermogen verdelen om optimaal gebruik te maken van het heffingsvrije vermogen en de schijvensystematiek.

---

[21] Naar een activerender belastingstelsel, Eindrapport Commissie inkomstenbelasting en toeslagen, juni 2013, paragraaf 4.3, blz. 68 t/m 70.

[22] Uitvoeringstoets Belastingplan 2016, Herziening Box 3, onder “Bijdrage complexiteitsreductie”.

f. Concluderend

Concluderend merkt de Afdeling het volgende op. In de toelichting wordt niet gemotiveerd wat de doorslaggevende argumenten zijn om de hogere rendementen die samenhangen met extra risico's in de heffing te gaan betrekken. Daarnaast werkt het voorstel in het nadeel van de voorzichtige belegger. Voorts ontbreekt in de toelichting een afweging van de alternatieven binnen het bestaande systeem. Tot slot draagt het voorstel niet bij aan complexiteitsreductie.

De Afdeling adviseert in de toelichting op vorenstaande punten in te gaan en het voorstel nader te motiveren.

4. Wijziging emigratie aanmerkelijkbelanghouders

a. Inleiding

Huidige regeling

In Nederland woonachtige aanmerkelijkbelanghouders zijn op enig moment inkomstenbelasting verschuldigd over de waardeaangroei van hun aanmerkelijk belang. Om ook bij emigrerende aanmerkelijkbelanghouders de claim over de waardeaangroei tot het tijdstip van emigratie veilig te stellen, worden de bij emigratie tot het aanmerkelijk belang behorende aandelen onmiddellijk voorafgaande aan het tijdstip van emigratie geacht te zijn vervreemd. Vervolgens wordt belasting geheven (over de waardeaangroei gedurende de binnenlandse periode) in de vorm van een conserverende aanslag. Deze aanslag hoeft niet direct te worden voldaan. Betaling ervan dient uiterlijk plaats te vinden op het moment dat ook in de binnenlandse situatie afgerekend zou moeten worden, zoals bij vervreemding van aandelen. Winstuitdelingen tot net onder 90% van de aanwezige winstreserves leiden niet tot inning van de conserverende aanslag. De conserverende aanslag wordt na tien jaar kwijtgescholden.

Door een combinatie van handelingen – winstuitdelingen tot net onder genoemde 90%, daarnaast de tienjaarstermijn uitzitten en vervolgens (na die termijn) de resterende winstreserves uitkeren of het aanmerkelijk belang vervreemden – leidt het verleende uitstel van betaling op de conserverende aanslag tot afstel en gaat de fiscale claim verloren. Volgens de toelichting worden dergelijke constructies regelmatig door de Belastingdienst gesignaleerd en gaan deze vaak gepaard met aanzienlijke fiscale gevolgen.[23] Bovendien wordt de beschreven combinatie van handelingen actief in de markt gezet. Daarmee is het huidige systeem onvoldoende geschikt, zo vervolgt de toelichting.

Voorstel

Het kabinet acht het wenselijk dat de in Nederland over het aanmerkelijk belang opgebouwde fiscale claim behouden blijft. Het voorstel daartoe houdt in dat winstuitdelingen na emigratie in alle gevallen (dus niet alleen tot net onder 90%) tot belastingheffing leiden of tot een (naar rato) intrekking van het uitstel. Daarnaast wordt de conserverende aanslag niet meer louter als gevolg van tijdsverloop na tien jaar kwijtgescholden. Om anticipatiegedrag te voorkomen wordt voorgesteld de maatregelen terugwerkende kracht te verlenen tot het tijdstip van openbaar worden

[23] Memorie van toelichting, paragraaf 5, onder *Belastingontwijking*, slotzinnen.

van het voorstel door indiening bij de Tweede Kamer (15 september 2015, 15.15 uur).[24]

De Afdeling maakt de volgende opmerking over deze terugwerkende kracht.

b. Terugwerkende kracht
Het met terugwerkende kracht toepassen van de voorgestelde bepaling is een voor de betreffende belastingplichtige belastende maatregel.

Zoals uit onderscheiden adviezen in het verleden al is gebleken, is de Afdeling van oordeel dat aan belastende maatregelen geen terugwerkende kracht dient te worden gegeven, tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen.[25] Die omstandigheden kunnen worden gevormd door een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening of door aanmerkelijke aankondigingseffecten. Bij een eventuele terugwerkende kracht dient de maatregel voor belastingplichtigen in elk geval voldoende kenbaar te zijn.

De Afdeling merkt op dat met de voorgestelde terugwerkende kracht tot het tijdstip van openbaar worden van het voorstel, aan de eis van kenbaarheid is voldaan.

Wat de bijzondere omstandigheden betreft die een terugwerkende kracht kunnen rechtvaardigen, merkt de Afdeling het volgende op.
De toelichting motiveert de terugwerkende kracht met het verloren gaan van “aanzienlijke” fiscale claims als gevolg van anticipatiegedrag[26], zonder inzichtelijk te maken welke de omvang daarvan zou zijn. Dit roept de vraag op of het aankondigingseffect wel “aanmerkelijk” is en of wel sprake is van een “omvangrijk” oneigenlijk gebruik of misbruik van de wettelijke regeling die een terugwerkende kracht zou rechtvaardigen. Zou van een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik sprake zijn, dan had van de wetgever verwacht mogen worden dat deze eerder had ingegrepen. Dat is echter niet gebeurd; de regeling bestaat al lange tijd.
Daarnaast geldt de terugwerkende kracht alleen voor belastingplichtigen die daadwerkelijk emigreren tussen 15 september 2015, om 15.15 uur, en 1 januari 2016. De Afdeling betwijfelt of zich dat in zoveel gevallen zal gaan voordoen dat daarmee van een aanmerkelijk aankondigingseffect sprake zal zijn.

Gelet op het vorenstaande is de Afdeling van oordeel dat genoemde omstandigheden onvoldoende rechtvaardiging vormen voor de voorgestelde terugwerkende kracht. De Afdeling adviseert de terugwerkende kracht te schrappen.

5. <u>Vrijstelling schenkbelasting</u>

---

[24] Artikel LII, derde lid, van het voorstel.
[25] Zie onder meer de adviezen van de Afdeling advisering van de Raad van State van 24 juli 2013 over het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met de invoering van een compartimenteringsreserve (Wet compartimenteringsreserve), (W06.13.0221/III), Kamerstukken II 2012/13, 33 713, nr. 4, en van 10 januari 2013 over het voorstel van wet tot wijziging van de Wet verhuurderheffing, (W04.12.0513/I), Kamerstukken II 2012/13, 33 515, nr. 4. Zie ook aanwijzing 167 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.
[26] Memorie van toelichting, paragraaf 5, onder *Terugwerkende kracht*.

Het voorstel strekt ertoe dat met ingang van 2017 iedereen tussen 18 en 40 jaar eenmalig, van een familielid of van een derde, een schenking van € 100 000 vrijgesteld mag ontvangen, mits deze schenking verband houdt met de verwerving of de verbetering/onderhoud van een eigen woning[27] dan wel wordt gebruikt voor de aflossing van de eigenwoningschuld of een restschuld van de vervreemde eigen woning.[28] Volgens de toelichting wordt deze structurele maatregel getroffen om een bijdrage te leveren aan reductie van de hypotheekschuld. Tevens wordt beoogd doorstroming naar een andere woning te vergemakkelijken doordat de schenking ook kan worden gebruikt om af te lossen op een restschuld.[29]

De Afdeling maakt de volgende opmerkingen over de maatregel.

a. Aan de heffing van schenk- en erfbelasting ligt voornamelijk het zogenoemde buitenkansbeginsel ten grondslag, op grond waarvan het legitiem wordt geacht belasting te heffen over vermogen dat iemand zonder inspanning toevalt.[30] Op dit beginsel wordt met de onderhavige structurele instrumentele maatregel een inbreuk gemaakt die een dragende motivering behoeft. De Afdeling is van mening dat de toelichting tekort schiet omdat deze niet ingaat op de verhouding van de voorgestelde vrijstelling tot het buitenkansbeginsel.

b. De toelichting besteedt daarnaast geen aandacht aan de volgende aspecten.

De Afdeling wijst er op dat per 1 januari 2010 de eenmalig verhoogde vrijstelling voor schenkingen aan kinderen tussen de 18 en 40 jaar al is verhoogd (thans bedraagt deze vrijstelling € 52 752) om de toetreding tot de woningmarkt te vergemakkelijken. De Afdeling is geen onderzoek bekend waaruit blijkt dat deze vrijstelling een positief effect heeft gehad op de woningmarkt. De resultaten van deze maatregel zouden toch minimaal bekend moeten zijn voordat wordt besloten tot een verdere verhoging.

Ook wijst de Afdeling erop dat de maatregel vergelijkbaar is met de regeling die gold van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014. Met die maatregel werd destijds beoogd om extra middelen voor de financiering van een koopwoning of aflossing van een eigenwoningschuld te genereren. Hoewel er van verschillende kanten op is aangedrongen deze tijdelijke regeling te verlengen, heeft de regering daar van afgezien. Volgens antwoorden van de staatssecretaris van Financiën van 9 september 2014 op Kamervragen toonde de woningmarkt tekenen van herstel en verlenging van de verruimde vrijstelling zou in deze markt verstorend werken.[31] Sinds de beantwoording van deze Kamervragen heeft het herstel van de woningmarkt zich doorgezet en alleen al om die reden lijkt de onderhavige maatregel overbodig. Bovendien rijst de vraag waarom de maatregel thans niet marktverstorend zou werken.

Tot slot wijst de Afdeling erop dat uit niets blijkt dat tijdens de voorbereiding van de onderhavige maatregel (een belastinguitgave) het zogenoemde Toetsingskader

---

[27] Of met de afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot die woning.
[28] Artikel XXXV, onderdeel B, van het voorstel.
[29] Memorie van toelichting, paragraaf 8.
[30] Zie onder andere Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 4, blz. 3 en 4.
[31] Kamerstukken II 2013/14, Aanhangsel 2940.

Belastinguitgaven in acht is genomen.[32] Doel van deze voorschriften is vooral om te dwingen tot een heldere afweging over (belasting)uitgaven. Verder ontbreken heldere evaluatiecriteria.

c. In dit verband vraagt de Afdeling ook aandacht voor het belang van goede wetgeving, hetgeen onder meer inhoudt dat deze bestendig en consistent is. Een zo snelle en onvoldoende gemotiveerde koersverandering als die van het voorstel doet geen recht aan het uitgangspunt van bestendige wetgeving.

d. De Afdeling adviseert op grond van het voorgaande het voorstel dragend te motiveren en anders het voorstel aan te passen.

6. <u>Herintroductie vrijstelling kolenbelasting voor opwekking elektriciteit</u>

Het Energieakkoord van 2013 behelst een samenhangend pakket aan maatregelen met betrekking tot energiebesparing, schone technologie en klimaatbeleid.[33] De overheid en een groot aantal maatschappelijke organisaties hebben zich verbonden aan het Energieakkoord. In het akkoord is onder meer afgesproken dat, als onderdeel van de transitie naar een duurzame energievoorziening, de capaciteit van de in de jaren tachtig in gebruik genomen kolencentrales in Nederland wordt afgebouwd. Dit betekent concreet dat volgens het akkoord drie kolencentrales per 1 januari 2016 zullen worden gesloten en sluiting van de twee resterende centrales (Maasvlakte 1 en II) volgt per 1 juli 2017. Verder wordt vanaf 1 januari 2016 de vrijstelling voor elektriciteitsproductie in de kolenbelasting weer ingevoerd. De belastingderving van € 189 miljoen per jaar die hierdoor ontstaat wordt gedekt uit een verhoging van de energiebelasting, aldus het akkoord.

Deze afspraak uit het Energieakkoord om de kolencentrales in Nederland te sluiten is in 2013 voorgelegd aan de Autoriteit Consument en Markt. Deze heeft naar voren gebracht dat het aannemelijk is dat de afspraak over de sluiting van kolencentrales in strijd is met het kartelverbod van artikel 6 Mededingingswet en artikel 101 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU). Naar aanleiding hiervan is gezocht naar een alternatieve oplossing voor dit onderdeel van het pakket, die is gevonden in het – per 1 januari 2016 en per 1 juli 2017 – introduceren van minimumrendementseisen voor kolencentrales in het Activiteitenbesluit milieubeheer, zoals de toelichting op voorliggend voorstel stelt.[34] Over een ontwerpbesluit tot wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer waarin deze alternatieve oplossing is vormgegeven, heeft de Afdeling advisering recent advies uitgebracht.[35]

Voorliggend voorstel herintroduceert de vrijstelling van kolenbelasting voor opwekking van elektriciteit en koppelt de inwerkingtreding ervan (alsmede de inwerkingtreding van

---

[32] www.rbv.minfin.nl. Voor een meer uitgebreide uiteenzetting verwijst de Afdeling naar het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 7 september 2015 over het voorstel van wet houdende tegemoetkomingen in de loonkosten van specifieke groepen (Wet tegemoetkomingen loondomein), W06.15.0278/III, adviesopmerking 2.

[33] Energieakkoord voor duurzame groei, september 2013.

[34] Memorie van toelichting, paragraaf 9.5.

[35] Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 21 augustus 2015 over het ontwerpbesluit tot wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer (rendementseisen kolencentrales), W14.15.0173/IV.

de verhoging van de energiebelasting die dient ter dekking van de met die herintroductie gepaard gaande derving van € 189 miljoen) aan de inwerkingtredingsdatum van dit ontwerpbesluit.[36] Indien dit ontwerpbesluit vóór 1 januari 2016 in het Staatsblad wordt gepubliceerd (en daarmee de inwerkingtreding ervan vastligt), treden de vrijstelling en de verhoging van de energiebelasting – bij koninklijk besluit – op datzelfde tijdstip in werking en vinden zij toepassing met ingang van 1 januari 2016. Indien dit ontwerpbesluit echter op of na 1 januari 2016 in het Staatsblad wordt gepubliceerd (en daarmee de inwerkingtreding vastligt), treden de vrijstelling en de verhoging van de energiebelasting ook op hetzelfde tijdstip in werking, maar vinden zij pas een jaar later toepassing, namelijk met ingang van 1 januari 2017.

De toelichting op het voorstel geeft geen motivering voor de herintroductie van de vrijstelling. Gesteld wordt slechts dat het kabinet met de herintroductie uitvoering geeft aan de afspraak uit het Energieakkoord om de vrijstelling opnieuw in te voeren.

De Afdeling plaatst enkele opmerkingen bij het voorstel.

a. Motivering

De Afdeling merkt op dat regelgeving een zelfstandige motivering vergt die blijk geeft van de afweging van de belangen die bij de regeling zijn betrokken. Het feit dat over een akkoord en de uitwerking ervan regelmatig overleg heeft plaatsgevonden met de Tweede Kamer – zoals blijkt uit de toelichting – ontslaat de regering niet van de verplichting de voorgestelde regeling zelfstandig te motiveren, zodanig dat deze ook begrijpelijk is zonder kennis van voorafgaand overleg met de Kamer en met producenten.

De Afdeling voegt hier aan toe dat een motivering des te meer van belang is omdat de vrijstelling nog maar zeer recent, namelijk op 1 januari 2013, is afgeschaft[37], terwijl het wetsvoorstel deze afschaffing nu al weer ongedaan maakt. De Afdeling vraagt ook in dit verband aandacht voor het belang van goede wetgeving, hetgeen onder meer inhoudt dat deze bestendig en consistent is. Dat is zowel in het belang van hen voor wie de wet rechten en plichten bevat als van de instanties die met de uitvoering zijn belast. Een zo snelle en niet gemotiveerde koersverandering als die van het voorstel doet geen recht aan het uitgangspunt van bestendige wetgeving.

Daarbij acht de Afdeling een motivering bovendien om navolgende reden van belang. De vrijstelling is in 2013 – naast budgettaire redenen – mede vanuit milieubeleidsoverwegingen[38] afgeschaft. Gevolg van het thans opnieuw introduceren van de vrijstelling is dat de meest vervuilende kolencentrales, waar het afschaffen van de vrijstelling mede op was gericht, nu alsnog weer de vrijstelling deelachtig worden. De vrijstelling gaat immers eerder in (de bedoeling is per 1 januari 2016) dan de invoering van de tweede rendementsnorm (per 1 juli 2017) zodat “een deel van de jaren tachtig kolencentrales nog in bedrijf zal zijn na invoering van de vrijstelling”.[39] Zolang deze centrales in bedrijf zijn, is toepassing van de vrijstelling uitsluitend met

---

[36] Inwerkingtreding zal plaatsvinden bij koninklijk besluit. Zie artikel LII, tweede lid, van het voorstel en de toelichting op dit tweede lid.
[37] Wet maatregelen Begrotingsakkoord 2013.
[38] Zie Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 3, paragraaf 4 Vergroening, blz. 5, alsmede nr. 4, blz. 21, onder a.
[39] Kamerstukken II 2014/15, 29 383, nr. 234, blz. 19, eerste tekstblok.

vorenbedoelde milieubeleidsoverwegingen verenigbaar indien zij aan de minimumrendementseisen voldoen. Wordt niet aan die eisen voldaan dan staat de vrijstelling met genoemde beleidsoverwegingen op gespannen voet. De toelichting gaat niet op het vorenstaande in. Ook blijft daarin de vraag onbeantwoord of en in hoeverre de vrijstelling gehandhaafd blijft indien een of meer kolencentrales niet aan de minimumrendementseisen voldoen.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en daarbij het voorstel alsnog zelfstandig te motiveren.

b. Europeesrechtelijke aspecten

i. Richtlijn 2003/96/EG

De Afdeling wijst erop dat de kolenbelasting en de energiebelasting in overeenstemming dienen te zijn met Richtlijn 2003/96/EG tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit.[40] Op grond van deze richtlijn geldt in beginsel een vrijstelling voor brandstoffen, waaronder kolen, die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit die aan een energiebelasting is onderworpen (voorkoming dubbele belasting). Zoals hiervoor opgemerkt is in 2013 gebruik gemaakt van de mogelijkheid om op grond van artikel 14, eerste lid, van Richtlijn 2003/96/EG brandstoffen uit milieubeleidsoverwegingen aan een belasting te onderwerpen. Deze maatregel is, zoals de regering destijds opmerkte, vanwege de meldingsverplichtingen uit deze richtlijn gemeld aan de Europese Commissie.[41] Uit de toelichting blijkt niet dat een dergelijke melding van de herintroductie van vrijstelling ook heeft plaats gevonden of zal plaatsvinden.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en de herintroductie van de vrijstelling alsnog te melden aan de Europese Commissie.

ii. Staatssteun

Een eventuele melding als hiervoor bedoeld ontslaat Nederland niet van de meldingsverplichting uit hoofde van artikel 108, derde lid, VWEU dat betrekking heeft op staatssteun.[42] De Afdeling stelt voorop dat op grond van Richtlijn 2003/95/EG een vrijstelling van de kolenbelasting mag worden gegeven teneinde dubbele belasting te voorkomen. Indien de vrijstelling, gelet op de daarvoor gegeven motivering, evenwel wordt beschouwd als compensatie voor de sluiting van de meest vervuilende kolencentrales en vervolgens het genoten voordeel van de vrijstelling niet in redelijke verhouding zou staan tot de werkelijke sluitingskosten waarmee de afzonderlijke energieproducenten wordt geconfronteerd, zou mogelijkerwijs sprake kunnen zijn van aanmeldingsplichtige staatssteun (als bedoeld in artikel 107, eerste lid, VWEU). Indien dat zich hier zou voordoen, dient de vrijstelling op grond van artikel 108, derde lid, VWEU te worden aangemeld bij de Europese Commissie. In dat geval dient eerst de goedkeuring van de Commissie te worden afgewacht. Afhankelijk van de moeilijk in te schatten lengte van die procedure, kan er spanning ontstaan met het beoogde tijdstip van inwerkingtreding met ingang van 1 januari 2016.

---

40 Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, PB 2003, L 283, blz. 51.
41 Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 4, blz. 21.
42 Aldus uitdrukkelijk artikel 26, tweede lid, van Richtlijn 2003/96/EG.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en het voorstel zo nodig aan te passen.

iii. Notificatie(s)

De toelichting vermeldt dat de vrijstelling van de kolenbelasting als technisch voorschrift aan de Europese Commissie wordt gemeld.[43] Anders dan de notificatie van het ontwerpbesluit tot wijziging van het Activiteitenbesluit milieubeheer heeft de Afdeling deze notificatie nog niet aangetroffen op de informatiesite van de Europese Commissie. Voor zover deze notificatie nog moet plaatsvinden, wijst de Afdeling er op dat de Commissie en andere EU-lidstaten vervolgens gelegenheid hebben om opmerkingen in te dienen, waarmee Nederland zoveel mogelijk rekening dient te houden.[44] Indien de notificatie van de vrijstelling van de kolenbelasting aanleiding geeft tot het aanbrengen van wijzigingen van ingrijpende aard, gaat de Afdeling ervan uit dat het voorstel opnieuw aan haar ter advisering wordt voorgelegd.

Tot slot wijst de Afdeling er op dat met het oog op de introductie van de vrijstelling van de kolenbelasting en van de voorgestelde rendementseis voor kolencentrales mogelijk verschillende meldingsverplichtingen aan (verschillende directoraten-generaal[45] van) de Europese Commissie bestaan. De Afdeling geeft in overweging om gelet op het maatschappelijke belang van deze problematiek tijdig, gecoördineerd en op voldoende hoog niveau overleg te voeren met de Europese Commissie.[46]

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vice-president van de Raad van State,

---

43 Memorie van toelichting, paragraaf 11.

44 Artikel 8, eerste en tweede lid, van Richtlijn 98/34/EG van het Europees Parlement en de Raad van 22 juni 1998 betreffende een informatieprocedure op het gebied van normen en technische voorschriften, PB 1998, L 204, blz. 37.

45 Te noemen zijn DG Interne markt, DG Mededinging, DG Milieu, DG Energie en DG Belastingen.

46 Zie in dit verband de aanbevelingen op blz. 330 van het rapport van de Evaluatiecommissie Nationalisatie SNS Reaal (de commissie Hoekstra/Frijns) van 23 januari 2014: http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2014/01/23/het-rapport-van-de-evaluatiecommissie-nationalisatie-sns-reaal.html).